Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 31058 du rôle
Inscrit le 2 août 2012

Audience publique du 21 mai 2013

Recours formé par
la société anonyme ..., ...
contre des bulletins d'impôts
en matière d'impôts sur le revenu des collectivités et d'impôts commercial communal

---

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 31058 du rôle et déposée le 2 août 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ..., établie à L-…, tendant à la réformation, sinon à l'annulation :

- du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, émis le 13 octobre 2011 au titre de l'exercice 2007 et de celui émis le 3 novembre 2011 au titre de l'exercice 2008 ;
- du bulletin de l'impôt commercial communal, émis le 13 octobre 2011 au titre de l'exercice 2007 et de celui émis le 3 novembre 2011 au titre de l'exercice 2008 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 septembre 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 15 octobre 2012 par Maître Jean-Pierre Winandy pour le compte de la société anonyme ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 15 novembre 2012 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges Simon, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 20 mars 2013.

La société à responsabilité ..., ci-après désignée par « la société ...», formula au titre des années d'imposition 2007 et 2008 une demande de bonification d'impôt pour investissement au sens de l'article 152bis de la loi modifiée de l'impôt sur le revenu du 4 décembre 1967, ci-après désignée par « LIR ».

En date du 13 octobre 2011, la société anonyme ..., ci-après désignée par « la société … », société mère de la société ...et bénéficiant depuis l'année d'imposition 2007 avec celle-ci

du régime d'intégration fiscale conformément à l'article 164bis LIR, se vit notifier le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et le bulletin de l'impôt commercial communal au titre de l'année 2007. En vertu du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, précité, l'imposition diffère de la déclaration notamment sur le point suivant : « *ad bonification d'impôt pour invest. De .... (ex.rt) : La bonification d'impôt n'a pas été accordée sur les voitures parce qu'elles ont été exclusivement louées à des entreprises appartenant aux Messieurs ... et ...* ».

En date du 3 novembre 2011, la société … se vit notifier le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et le bulletin de l'impôt commercial communal au titre de l'année d'imposition 2008, le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités mentionnant pareillement que l'imposition diffère de la déclaration sur le même point, à savoir que la bonification d'impôt pour investissement de la société ..., « *n'a pas été accordée sur les voitures parce qu'elles ont été exclusivement louées à des entreprises appartenant aux Messieurs ... et ...* ».

Par courrier de son mandataire du 18 janvier 2012, la société … fit introduire auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », une réclamation contre les quatre bulletins susvisés, désignés ci-après « les bulletins ».

A défaut de réponse du directeur, la société … a, par une requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 2 août 2012, introduit un recours en réformation, sinon en annulation à l'encontre des bulletins.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre la décision qui a fait l'objet d'une réclamation dans l'hypothèse où aucune décision définitive du directeur n'est intervenue dans un délai de six mois à partir de la réclamation.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation dirigé contre les bulletins, recours qui est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

Un recours en réformation étant prévu en la présente matière, il n'y pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, la société demanderesse déclare être la société faîtière d'un groupe intégré dont fait partie la société ..., cette dernière ayant pour objet social l'achat, la vente et la location de véhicules automoteurs, et ayant donné en location pendant les années 2007 et 2008 des véhicules à des sociétés liées et à des sociétés tierces.

Elle précise que la société ...aurait formulé une demande en obtention d'une bonification d'impôt pour investissement sur le fondement de l'article 152bis LIR et qu'à travers les bulletins litigieux, elle-même aurait été informée du refus du bureau d'imposition d'accorder ladite bonification d'impôt au titre de la filiale.

En droit, la demanderesse fait valoir qu'au regard des dispositions de l'article 152bis LIR, la location de véhicules par une entreprise de location de voitures ne serait pas exclue du champ d'application de cette disposition et que ledit article n'exclurait pas non plus de son

champ d'application la mise en location de voitures par une société à des sociétés ou des personnes physiques apparentées.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement invoque le paragraphe 6 de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée « *Steueranpassungsgesetz* », en abrégé « StAnpG » et fait valoir que cette disposition règlerait le détournement abusif des dispositions légales de leur objectif premier en vue de bénéficier par des constructions artificielles d'avantages fiscaux injustifiés et non voulus par le législateur, en soutenant qu'en l'espèce un tel abus serait vérifié.

Le délégué du gouvernement précise que les parts sociales de la société ...seraient souscrites à titre de 96 parts par la société demanderesse, à titre de 2 parts par une société ... et à titre de 2 parts par une société ..., ces deux dernières sociétés appartenant à 100% à Monsieur ... respectivement à Monsieur ....

La société ...aurait conclu des contrats de location de voitures exclusivement avec les cinq sociétés suivantes : la société demanderesse (dix voitures), la société à responsabilité limitée ... (deux voitures), la société à responsabilité limitée … (trois voitures), la société à responsabilité limitée … (trois voitures) et la société à responsabilité limitée … (deux voitures).

Le délégué du gouvernement donne à considérer que si les différentes opérations juridiques réalisées en l'espèce, prises isolément, c'est-à-dire la création d'une société filiale et la conclusion de contrats de location avec des sociétés liées, ne prêteraient *a priori* pas à critique d'un point de vue juridique, les conditions légales prévues par l'article 152bis LIR et justifiant l'octroi d'une bonification d'impôt pour investissement étant en principe remplies au sein de la société filiale, une analyse plus détaillée des différentes opérations en question aurait permis de dégager une interdépendance manifeste entre tous les acteurs en cause et de découvrir un montage juridique artificiel établi à des fins exclusivement fiscales.

Ainsi, il aurait apparu que Monsieur ... et Monsieur ... seraient tous les deux gérants de la société ..., respectivement administrateurs délégués à la gestion journalière de la demanderesse, qu'ils détiendraient chacun, soit directement soit indirectement à travers des sociétés interposées, des parts ou actions dans toutes les sociétés susmentionnées, que tous les contrats de location seraient exclusivement conclus avec des sociétés dont Messieurs ... et … seraient les bénéficiaires économiques, que toutes les voitures mises en location feraient l'objet d'un contrat de leasing et que Messieurs ... et ... se seraient à plusieurs reprises portés caution personnelle, solidaire et indivisible et qu'enfin les comptes annuels de la société ... renseigneraient une perte au titre des différentes années d'imposition, de sorte qu'elle-même n'aurait pas pu déduire la bonification d'impôt tandis que la demanderesse aurait réalisé des bénéfices imposables considérables au cours des années d'imposition 2007 et 2008 et aurait partant pu revendiquer la déduction de la bonification d'impôt générée par sa filiale pendant toute la période de l'intégration fiscale.

Le délégué du gouvernement précise encore qu'en principe les véhicules automoteurs ne seraient pas pris en compte afin de déterminer la valeur des biens d'investissement au titre de l'article 152bis LIR, sauf entre autre, ceux « *affectés exclusivement à un commerce de transport de personnes ou faisant partie de l'actif net investi d'une entreprise de location de voitures* ». Il donne à considérer que dans la mesure où la demanderesse poursuit un objet social tout à fait distinct de celui de la société ..., à savoir « *l'exploitation d'une agence immobilière ainsi que l'étude et la promotion de toute réalisation immobilière* […] », elle

n'aurait jamais pu bénéficier d'une bonification d'impôt sur des véhicules de location. En créant une société filiale ayant pour objet exclusif la location de voitures et à travers le régime d'intégration fiscale légalement octroyé, la demanderesse aurait ainsi pu prétendre à de tels avantages fiscaux.

Le délégué du gouvernement en conclut que la société ...aurait été constituée dans le seul but de générer artificiellement une bonification d'impôt pour investissement permettant de réduire de manière inappropriée et contrairement à l'intention du législateur la charge fiscale de la société mère.

A cet égard, le délégué du gouvernement rappelle également l'objectif législatif de la bonification d'impôt au sens de l'article 152bis LIR, et celui du régime d'intégration fiscale, pour en conclure que l'objectif poursuivi par le législateur ne serait manifestement pas celui de faire bénéficier la société mère d'une bonification d'impôt artificiellement générée par une société filiale poursuivant un objectif social distinct et à laquelle elle n'aurait pas pu prétendre à défaut de l'existence du montage juridique ainsi créé.

Il fait valoir qu'en l'espèce, la société ...n'aurait pas su utilement démontrer que le montage était basé sur des raisons économiques, c'est-à-dire sur des raisons autres que fiscales, de sorte que ce serait à juste titre que le bureau d'imposition aurait fait abstraction des opérations juridiques réalisées par la société ...et lui aurait refusé l'octroi d'une bonification d'impôt pour investissement sur les véhicules loués exclusivement à des entreprises appartenant aux Messieurs ... et ... et a partant refusé de porter une telle bonification en déduction de l'impôt redû par la société demanderesse en sa qualité de société mère.

Dans son mémoire en réplique, la société demanderesse, tout en soutenant que la partie étatique n'aurait pas indiqué en quoi le paragraphe 6 StAnpG serait applicable et en quoi consisterait l'abus en l'espèce, soutient que le paragraphe 6 StAnpG sur lequel est basé le refus du bureau d'imposition ne serait pas applicable en l'espèce, au motif que le régime d'intégration fiscale serait un régime fiscal et ne pourrait être critiqué sur base des dispositions du paragraphe 6 StAnpG qui ne permettrait de sanctionner que le recours à des formes du droit privé *(« des bürgerlichen Rechts »),* et que le régime de la bonification d'impôt serait une mesure de droit fiscal prévue par le droit public échappant ainsi aussi au champ d'application de la disposition précitée.

D'autre part, elle fait valoir que le paragraphe 6 StAnpG concernerait le cas où l'obligation fiscale serait contournée, tandis qu'en l'espèce il ne s'agirait pas d'un contournement d'une dette fiscale, mais tout au plus d'un cas de « *Erschleichung einer Steuergutschrift* ».

Par rapport à l'argumentation de la partie étatique fondée sur l'objectif poursuivi par le législateur à travers le régime fiscal de l'intégration fiscale, d'une part, et du régime de bonification d'impôt pour investissement, d'autre part, la société demanderesse fait en substance valoir que les considérations générales avancées par la partie étatique ne permettraient pas de conclure à un abus de droit au sens du paragraphe 6 StAnpG. En ce qui concerne les raisons économiques à la base du montage juridique, la demanderesse précise que la concentration de toutes les voitures dans une société permettrait une gestion plus efficace des véhicules en cause et réduirait les coûts administratifs y relatifs, permettrait d'obtenir un financement moins onéreux ainsi que des conditions plus avantageuses auprès des distributeurs d'automobiles, des assureurs et du garage assurant les réparations et constituerait un avantage en termes de responsabilité en cas de détention de la voiture par quelqu'un d'autre que le propriétaire.

Dans son mémoire en duplique, le délégué du gouvernement conclut à l'applicabilité du paragraphe 6 StAnpG en se référant à la doctrine et à la jurisprudence allemande ayant une conception large de la notion de contournement de l'impôt.

D'autre part, par rapport à ses explications fondées sur les documents parlementaires, il fait valoir que s'il est admis qu'en présence d'un texte clair et précis, il n'y a pas lieu de se référer à des avis exprimés notamment dans des travaux parlementaires préparatoires, il n'en resterait pas moins qu'il s'agirait en l'espèce d'examiner si le but recherché par le législateur a été contourné en utilisant des formes du droit privé tout en suivant une voie inadéquate et que les travaux parlementaires fourniraient à ce titre des indications précieuses.

En ce qui concerne le caractère inadéquat de la voie ainsi choisie, le délégué du gouvernement se réfère à la doctrine allemande, en mentionnant notamment l'hypothèse où une construction juridique ne poursuit aucun objectif économique ou encore poursuit l'objectif d'une réduction d'impôt et n'est pas justifié par des raisons économiques ou d'autres considérations non fiscales.

Le délégué du gouvernement soutient que les justifications économiques avancées par la demanderesse seraient peu convaincantes en faisant valoir qu'il serait inhabituel en pratique qu'une société immobilière confie la gestion de ses voitures de service à une société filiale et que l'utilisation d'une telle voie ne paraîtrait ni raisonnable ni adéquate eu égard aux circonstances de l'espèce.

Ainsi, il donne à considérer que vu le nombre restreint de véhicules en cause et l'envergure limitée du groupe, la demanderesse ainsi que les autres sociétés liées seraient aisément en mesure de gérer leur parc automobile de manière autonome sans avoir recours à une société à part. Une telle solution aurait fait preuve de simplicité et aurait été moins onéreuse que la création d'une société séparée engendrant nécessairement des frais administratifs supplémentaires.

Il souligne encore que l'hypothèse d'une filiale détenant certains actifs du groupe se concevrait plutôt dans le cadre d'un groupe multinational. De plus, les voitures de service ne constitueraient généralement pas des actifs servant à l'utilisation exclusive de l'entreprise, mais seraient également mises à disposition des dirigeants et salariés de la société à titre privé.

Le délégué du gouvernement fait encore valoir que la demanderesse ne fournirait pas non plus des précisions quant au prétendu avantage financier du montage juridique en question, tout en soutenant à cet égard que les différentes sociétés auraient probablement obtenu exactement les mêmes conditions en s'adressant elles-mêmes directement et individuellement aux banquiers.

Par rapport à l'argumentation de la demanderesse fondée sur les conditions de mises en cause de la responsabilité en cas de détention de la voiture par quelqu'un d'autre que le propriétaire, il précise que contrairement aux affirmations de la demanderesse, les voitures auraient toutes été données en location par la société ... aux sociétés concernées et non à leurs dirigeants ou employés. Dans la mesure où le contrat de location opérerait un transfert de garde, les sociétés locatrices deviendraient gardiennes des véhicules et leur responsabilité délictuelle en tant qu'employeur pourrait toujours être engagée.

En guise de conclusion, le délégué du gouvernement soutient que le fait de créer une société à part serait dépourvu de motifs économiques raisonnables (« *vernünftiger*

wirtschafticher Grund ») et ne pourrait se concevoir que si le but véritable est celui de profiter de cette manière d'un avantage fiscal injustifié et de générer ainsi artificiellement une bonification d'impôt pour investissement.

Aux termes de l'article 152bis, paragraphe 1er LIR, dans sa version applicable au cours des années fiscales 2007 et 2008, « *Sur demande les contribuables obtiennent les bonifications d'impôts sur le revenu ci-après spécifiées en raison des investissements visés aux paragraphes 2 et 7 suivants qu'ils font dans leurs entreprises au sens de l'article 14*. […] ».

Plus particulièrement parmi les investissements visés au paragraphe 7 auquel le paragraphe 1er de l'article 152bis LIR renvoie sont en principe exclus de l'éligibilité pour la bonification les véhicules automoteurs, sauf « *a) ceux affectés exclusivement à un commerce de transport de personnes ou faisant partie de l'actif net investi d'une entreprise de location de voitures ;* » (art 152 bis, §7, (2), 4 LIR).

Il n'est pas contesté que la société ...a pour objet social la location de voitures, de sorte qu'*a priori*, les véhicules que cette société a donnés en location sont éligibles pour la bonification d'impôt pour investissement, les différentes conditions posées par l'article 152bis LIR n'étant d'ailleurs pas contestées par le délégué du gouvernement.

La partie étatique refuse d'accorder la bonification d'impôt pour investissement au titre des investissements dans les voitures données en location par la société ...à des sociétés liées, sur le fondement du principe de l'abus de droit en invoquant le paragraphe 6 StAnpG.

Il convient de prime abord de relever que contrairement à ce qui est soutenu par la demanderesse, les explications fournies par la partie étatique au cours de la présente instance sont suffisantes pour permettre de comprendre en quoi consiste d'après l'Etat l'abus invoqué.

En ce qui concerne le bien-fondé du motif de refus du bureau d'imposition fondé sur le paragraphe 6 StAnpG, il appartient au tribunal d'examiner l'applicabilité et l'incidence de cette disposition- en l'espèce.

Le paragraphe 6 StAnpG dispose que « *(1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden. (2) Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären* […] » et reflète ainsi le principe de l'appréciation d'après les critères économiques en matière fiscale[1], et règle le détournement abusif des dispositions légales de leur objectif premier en vue de bénéficier par des constructions artificielles d'avantages fiscaux injustifiés et non voulus par le législateur[2].

La théorie de l'abus de droit permet à l'administration d'écarter des constructions juridiques ou opérations motivées exclusivement par des fins fiscales, non motivées par des considérations économiques[3].

---

[1] Etudes fiscales81/82/83/84/85, La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, page 120

[2] Etudes fiscales 2000, Glossaire de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, page 18

[3] En ce sens, Droit fiscal international par Jean Schaffner, éditions Promoculture, n° 16.2.5.

La jurisprudence allemande par rapport au paragraphe 42 AO allemand, disposition ayant remplacé l'ancien paragraphe 6 StAnpG, retient l'hypothèse d'un «*Gestaltungsmissbrauch*» « *wenn die gewählte rechtliche Gestaltung, gemessen an dem erstrebten Ziel, unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nicht steuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist* ».[4]

Le critère essentiel qui permet dès lors de distinguer l'abus au sens du paragraphe 6 StAnpG de l'hypothèse du bénéfice légitime d'un avantage fiscal est en particulier la vérification d'une motivation autre que fiscale du recours à une certaine construction ou opération.

C'est à tort que la partie demanderesse soutient que le paragraphe 6 StAnpG ne trouverait pas application en l'espèce au motif que le régime de la bonification d'impôts et l'intégration fiscale ne s'analyseraient pas en une forme, construction ou opération de droit privé au sens de cette disposition. En effet, s'il est exact que ladite disposition se réfère à un abus de « *Formen- und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts* », force est cependant de constater qu'en l'espèce l'application de la mesure de la bonification d'impôts pour investissements en tant que telle ne constitue pas le moyen premier utilisé pour bénéficier d'un avantage fiscal, mais n'est que le résultat de l'abus incriminé par la partie étatique. Pareillement, le régime de l'intégration fiscale a certes, d'après la thèse de la partie étatique, permis à la demanderesse de bénéficier d'une bonification d'impôts pour des investissements dont elle seule n'aurait pas pu bénéficier, mais le moyen premier pour aboutir à ce résultat est le recours à une forme ou construction de droit privé. En effet, le moyen ainsi utilisé et que la partie étatique critique est le recours à une construction juridique à travers la création d'une société filiale d'après la partie étatique, dans le seul objectif de permettre à celle-ci de remplir les conditions de la bonification d'impôts pour investissements par rapport aux véhicules de service utilisés par les entreprises du même groupe, bonification d'impôts dont la demanderesse, vu son objet social, n'aurait elle-même pas pu bénéficier.

C'est encore à tort que la partie demanderesse soutient que le paragraphe 6 StAnpG ne serait pas applicable puisqu'il concernerait uniquement l'hypothèse où l'obligation fiscale est contournée (« *Umgehung der Steuerpflicht* »), tandis qu'en l'espèce il s'agirait tout au plus d'un cas de figure de « *Erschleichung einer Steuergutschrift* ». S'il est exact que le droit fiscal est d'interprétation stricte, il n'en reste pas moins que la notion de « *Umgehung der Steuerpflicht* », respectivement « *Minderung der Steuerpflicht* » à laquelle le paragraphe 6 StAnpG se réfère est susceptible d'être interprétée, sans que cette interprétation puisse être qualifiée d'extensive, comme englobant également l'hypothèse où la charge fiscale est réduite ou évitée à travers une bonification d'impôts. A cet égard, il convient de se référer aussi à la jurisprudence allemande en la matière ayant retenu que « *auch die unangemessene Gestaltung zur Verwirklichung einer begünstigenden Vorschrift ist Gestaltungsmissbrauch* »[5] et que par le recours à des « *Formen und Gestaltungmöglichkeiten* », qui doit avoir pour effet que l'impôt est évité ou réduit, sont aussi visées les hypothèses d'un « *Erstattungs- und Vergütungsrecht* ».[6] En l'espèce, il est justement reproché à la demanderesse d'avoir indûment réduit sa charge fiscale, par la création d'une société filiale dont l'objet social est la

[4] Siehe Kommentar AO/FGO Hübschmann/Hepp/Spitaler, commentaire du paragraphe 42 n° 88; Tipke/Lang, Steuerrecht, 18te Auflage, p. 157

[5] Tipke/Lang, Steuerrecht, 18te Auflage, p. 157

[6] Reichsabgabenordnung, Taschenkommentar, Tipke/Kruse, Band II, Commentaire par rapport au paragraphe 6 StAnpG (« *paragraphe 6 lässt sich indessen nicht nur anwenden, wenn es um die Steuer im engeren Sinn geht, sondern auch im Erstattungs- und VergütungsR* »).

location de véhicules et pouvant ainsi bénéficier d'une bonification d'impôt pour investissements en ce qui concerne les investissements en rapport avec les véhicules qu'elle donne en location.

Le paragraphe 6 StAnpG étant applicable en l'espèce, il convient d'examiner, au regard de la définition de l'abus au sens de cette disposition tel qu'elle a été retenue ci-avant, si la structure critiquée par la partie étatique, à savoir la création d'une société filiale, dont l'objet social lui permet de bénéficier de la bonification d'impôts pour investissements dans des véhicules donnés en location à la société mère respectivement à d'autres sociétés, dans le cadre d'un groupe de sociétés dont la société mère, à travers le régime de l'intégration fiscale, bénéficie de la bonification d'impôts pour investissements dans des véhicules dont elle n'aurait en tant que tel pas pu bénéficier elle-même, est motivée par des considérations économiques, ou si, au contraire, la structure mise en place a pour seul objectif la réduction de la charge fiscale de la société mère. A cet égard, il convient de relever que dans la mesure où la demanderesse invoque le bénéfice d'une bonification d'impôts susceptible de réduire sa charge fiscale, il lui appartient, en application de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, d'établir l'existence d'une motivation autre que fiscale à la base de la structure qu'elle a choisie.

Le tribunal constate qu'en l'espèce, la partie demanderesse n'a pas contesté la description de la structure du groupe dont elle fait partie, ni les liens de ces sociétés avec Monsieur ... et Monsieur ..., tels qu'ils se dégagent des explications fournies par le délégué du gouvernement dans son mémoire en réponse.

D'après les explications fournies par la partie étatique, non autrement contestées par la demanderesse, la société ...gère le parc des véhicules des différentes sociétés du même groupe et donne ces véhicules en location à ces différentes sociétés, dont Messieurs ... et ... sont les bénéficiaires économiques. D'après les explications non contestées de la partie étatique, la société ...a fait des pertes pendant les années fiscales litigieuses.

Il n'est pas non plus contesté que la création de la filiale ...a eu pour effet de faire bénéficier, grâce à l'objet social de la filiale qui est sans rapport avec celui de la société-mère et des autres sociétés du groupe, la société mère d'un avantage fiscal dont elle n'aurait jamais pu bénéficier elle-même au vu de son propre objet social.

La société demanderesse justifie économiquement l'adoption de cette structure, en l'occurrence le recours à une société distincte pour gérer le parc de véhicules des sociétés du même groupe, par des considérations tenant à l'efficacité de la gestion des véhicules et de la volonté de réduire les coûts administratifs y relatifs, tant en termes de financement et d'entretien, qu'en termes de gestion administrative et invoque par ailleurs un avantage juridique de cette manière de gérer le parc de véhicules des différentes sociétés tenant à la mise en cause de la responsabilité civile en cas d'accident avec un de ces véhicules.

Le tribunal est amené à retenir qu'au regard des contestations de la partie étatique par rapport à ces motifs économiques invoqués par la demanderesse, les seules affirmations non autrement étayées et documentées par la demanderesse que cette façon de gérer le parc de véhicules du groupe serait moins onéreux, ne permet pas de justifier la structure mise en place. En effet, tel que cela a été relevé à juste titre par le délégué du gouvernement, vu le nombre relativement restreint des véhicules en cause, la conclusion ne s'impose pas forcément que la concentration de tous les véhicules de service au sein d'une seule société distincte permet d'obtenir des conditions de financement plus avantageuses ou de réduire les frais d'entretien, respectivement de gestion administrative, vu les coûts supplémentaires engendrés par ailleurs

par la création d'une telle société à part et vu par ailleurs le résultat déficitaire de la société .... En ce qui concerne l'avantage juridique avancé en termes de responsabilité civile ou pénale, c'est à bon droit que le délégué du gouvernement fait valoir que le contrat de location opère un transfert de garde des véhicules aux sociétés concernées et que leur responsabilité est susceptible d'être engagée en tant qu'employeur en cas d'accident causé par un de leurs salariés. Si dans certaines situations la circonstance que la société utilisant le véhicule n'est pas propriétaire peut, le cas échéant, constituer un avantage, cette seule considération ne permet cependant pas de justifier économiquement parlant la mise en place d'une société à part, qui de surcroît est déficitaire, pour la gestion du parc de véhicules des sociétés d'un même groupe. Dès lors, cet argument juridique n'est pas non plus suffisamment convainquant pour justifier le recours à la structure indiquée.

Le tribunal est dès lors amené à retenir que la société demanderesse ne lui a pas soumis suffisamment d'éléments susceptibles de renverser le constat du bureau d'imposition que la construction sociétaire mise en place constitue un abus de droit et n'a pas non plus pu justifier que la structure mise en place, ayant pour effet de faire bénéficier la société-mère d'une bonification d'impôts pour investissements à laquelle elle n'aurait elle-même pas pu prétendre à défaut de la création de cette structure, est motivée par des considérations économiques autres que purement fiscales.

Partant, il échet de confirmer l'application par le bureau d'imposition du § 6 StAnpG, en ce sens que l'opération litigieuse, se caractérisant par un détournement abusif des dispositions légales de leur objectif premier en vue de bénéficier par une construction artificielle d'avantages fiscaux injustifiés et non voulus par le législateur, a pu justifier le redressement concerné par le bureau d'imposition, de sorte que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 21 mai 2013 par le vice-président, en présence du greffier assumé Claudine Meili.

s. Claudine Meili s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 22/5/2013

Le Greffier du Tribunal administratif